FICHE MÉTIER

CONTRÔLE DE GESTION

Adopter une approche systémique, interdisciplinaire et éthique

- Développer un esprit critique pour envisager des futurs souhaitables
- Concevoir la transformation des organisations
- Agir à l'échelle individuelle et collective

Développer un esprit critique pour envisager des futurs souhaitables

- Développer une culture scientifique pour utiliser des indicateurs pertinents, fondés sur la science
- Identifier la dimension politique du choix des indicateurs utilisés dans le contrôle de gestion
- Comprendre les limites du contrôle de gestion actuel pour rendre compte des capitaux humains et naturels

Concevoir la transformation des organisations

- Savoir identifier et utiliser des indicateurs fondés sur la science
- Concevoir des outils pour piloter la transformation écologique d'une organisation
- Identifier les risques physiques et de transition qui pèsent sur son organisation

Agir à l'échelle individuelle et collective

- Travailler en coordination avec tous les départements de son organisation
- S'inspirer d'initiatives innovantes pour piloter la transformation écologique

C. Les métiers du contrôle de gestion

1. Le rôle des contrôleurs de gestion dans la prise en compte des enjeux écologiques

« Le contrôle de gestion va naturellement intégrer les dimensions écologiques, comme il a intégré dans les dernières décennies des dimensions sociales, commerciales, en s'élargissant déjà au-delà des aspects financiers. »

Franck Zerafa-Launay, Directeur administratif et financier de Terrena Filières Végétales

Le contrôle de gestion est au cœur des activités d'une organisation, comme le souligne Simons (1995) qui définit le contrôle de gestion comme « les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation[272] ».

Le métier de contrôleur de gestion reste surtout lié à des fonctions de contrôle des coûts dans l'entreprise. Les enseignements délivrés en contrôle de gestion concernent principalement les techniques de détermination des coûts (méthodes des coûts complets, méthode ABC, etc.), dont la maîtrise est nécessaire pour le contrôle des coûts.

Actuellement, le contrôle de gestion environnemental se développe dans certaines organisations. Il permet de suivre les impacts de l'organisation sur l'environnement (sur le climat, la biodiversité, les ressources…), et inversement, de prévenir les risques liés aux dépendances de l'organisation à l'environnement[276]. Le contrôle de gestion environnemental se fonde sur le suivi et l'analyse de données telles que les émissions de gaz à effet de serre, les ressources utilisées, les impacts sur les écosystèmes, etc., qui doivent s'appuyer sur des données scientifiques.

Ressources

Prophil, « Entreprise et Post-croissance »[273]

C3D, Orée, Orse, « La comptabilité intégrée, un outil de transformation de l'entreprise à la portée de tous »[274]

Nicolas Antheaume et Souâd Taïbi, « La comptabilité multi-capitaux » (audition pour The Shift Project)[275]

[272] Simons, « Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal », *Harvard Business School Press*, 1995.
[273] La Partie 3, « Mesurer ce qui compte vraiment » (p. 98-135) présente entre autres des retours d'expérience d'entreprises ayant fait évoluer leur comptabilité et leur contrôle de gestion. Prophil, « Entreprise et Post-croissance », 2021.
[274] Ce rapport compare différents modèles de comptabilité écologique. C3D, Orée, et Orse, « La comptabilité intégrée, un outil de transformation de l'entreprise à la portée de tous », novembre 2021, http://www.oree.org/source/_567.pdf.
[275] *La comptabilité multi-capitaux*, 2022, https://www.youtube.com/watch?v=lhrz-KSQYrrM&list=PLX8LCkV3D8Upybb3Cr8h7eV_cgfRRicjD&index=8.
[276] Antheaume (2013) en donne la définition suivante : « Le contrôle de gestion environnemental est un ensemble d'outils qui permettent de collecter des données sur l'état de raréfaction des ressources naturelles liées à l'activité d'une organisation et d'effectuer une allocation de ressources interne, qui pose comme contrainte prioritaire le maintien des capacités de régénération des écosystèmes, et incite les employés à respecter cette contrainte. Les données collectées doivent aussi permette l'information des tiers sur la manière dont l'entreprise contribue à maintenir intactes les capacités des écosystèmes. » Nicolas Antheaume, « Le contrôle de gestion environnemental. État des lieux, état de l'art », *Comptabilité Contrôle Audit* Tome 19, nº 3 (2013): 9-34.

L'entrée en vigueur de la taxonomie européenne[277] et la future entrée en vigueur du devoir de vigilance européen renforcent cette dynamique et font apparaître de nouveaux enseignements et de nouveaux métiers liés au contrôle de gestion[278]. Les grandes entreprises et leurs fournisseurs doivent désormais obligatoirement établir, au-delà du système traditionnel de contrôle des coûts, la cartographie de leurs activités, des risques liés à ces activités, et des incidences économiques liées à ces risques. Cela doit mener à des mesures préventives et correctives[279]. Dans ce cadre, **le contrôleur de gestion doit aussi devenir un spécialiste de la conformité (*compliance*[280]) et un gestionnaire des risques (*risk manager*)**. La taxonomie précise que ces contrôles internes doivent obligatoirement se fonder sur des données scientifiques (*science-based*), et notamment sur les données fournies par le GIEC. La nature du contrôle et la nature des coûts contrôlés évoluent ainsi avec ces nouvelles réglementations, qui sont d'ores et déjà en vigueur.

Ainsi, le contrôle de gestion, historiquement facultatif, destiné à l'interne et principalement financier, évolue. Avec le développement de la *compliance*, le contrôle de gestion est de plus en plus destiné au *reporting* externe. L'évolution du cadre réglementaire européen estompe progressivement la distinction entre information financière et information extra-financière, les entreprises devant évaluer leurs activités durables au sens de la taxonomie et l'incorporer à leurs résultats financiers[281].

La gestion des risques est déjà souvent assurée par des personnes ayant un parcours dans le contrôle de gestion. Les diplômés se spécialisant dans le contrôle de gestion se doivent donc d'être particulièrement au fait des **nouveaux types de risques encourus par les entreprises : risques environnementaux et risques de transition**.

Certaines entreprises développent aussi un contrôle de gestion environnemental de manière volontaire, sans obligation réglementaire. Ainsi, certaines petites et moyennes entreprises (PME) qui n'ont pas d'exigence de *reporting* externe de mise en conformité, mais dont les dirigeants ont un intérêt pour les enjeux écologiques, font évoluer leur contrôle de gestion[282].

---

[277] La taxonomie européenne est un système de classification des activités économiques unifié à l'échelle de l'Union européenne qui « établit les critères permettant de déterminer si une activité économique est considérée comme durable sur le plan environnemental, aux fins de la détermination du degré de durabilité environnementale d'un investissement » (« Article 1 du Règlement (UE) 2020/852 du Parlement européen et du Conseil du 18 juin 2020 sur l'établissement d'un cadre visant à favoriser les investissements durables et modifiant le règlement (UE) 2019/2088, JO L 198 du 22.6.2020 », 1, consulté le 20 octobre 2022, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32020R0852.)

[278] Pour une présentation des évolutions induites par la taxonomie et le Pacte vert pour l'Europe (*European Green Deal*) : Florian Favreau, « La taxinomie : redéfinition et contrôle de l'information financière et extra-financière », *Gestion & Finances Publiques*, décembre 2022. (À paraître).

[279] Conformément aux critères génériques présentés dans le premier acte délégué précisant les critères techniques utilisés pour la mise en œuvre de la taxonomie. Florian Favreau, « Les pratiques d'entreprise dans la proposition de directive sur le devoir de vigilance des entreprises », *Revue de droit des affaires internationales*, à paraître.

[280] La conformité, ou *compliance*, correspond aux procédures menées par les entreprises afin de prévenir les risques liés au non-respect de la réglementation. (Autorité de la concurrence, « Qu'est-ce que la conformité ? », consulté le 11 octobre 2022, https://www.autoritedelaconcurrence.fr/fr/quest-ce-que-la-conformite-1.)

[281] « Commission Delegated Regulation (EU) 2021/2139 of 4 June 2021 supplementing Regulation (EU) 2020/852 of the European Parliament and of the Council by establishing the technical screening criteria for determining the conditions under which an economic activity qualifies as contributing substantially to climate change mitigation or climate change adaptation and for determining whether that economic activity causes no significant harm to any of the other environmental objectives », consulté le 20 octobre 2022, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32021R2139.

[282] Les PME seront d'ailleurs bientôt concernées par les évolutions réglementaires, comme le précise la taxonomie de l'Union européenne dont le champ d'application a vocation à s'étendre à l'ensemble de l'économie – les besoins d'accompagnement des PME seront alors importants.

Plus largement, étant données les transformations majeures des activités économiques qu'appelle la prise en compte des enjeux écologiques, **les contrôleurs de gestion ont un rôle majeur à jouer dans le pilotage des transformations écologiques des organisations**. **La fonction de contrôle de gestion doit s'approprier les enjeux de transformation écologique et les indicateurs associés** : interactions entre les organisations économiques et leur environnement, objectifs de réduction des impacts, développement de la sobriété, voire redirection écologique (abandon de certaines activités), etc. Cette double culture des enjeux de transformation des activités et des indicateurs de mesure des impacts environnementaux doit permettre de décliner une stratégie cohérente avec les contraintes physiques dans toutes les composantes d'une organisation.

2. Les nouveaux besoins en connaissances

Contraintes physiques et objectifs sociétaux

> ***Socle commun***
>
> *Des connaissances de base sur les enjeux écologiques et une prise de conscience de l'importance de ces enjeux pour nos sociétés constituent un prérequis essentiel pour intégrer les enjeux écologiques dans le contrôle de gestion.*

En particulier, les contrôleurs doivent désormais savoir identifier les sources d'information scientifiques, conformément à la réglementation en vigueur.

Système économique et financier

> ***Socle commun***
>
> - *Connaître les enjeux environnementaux et sociaux de quelques secteurs emblématiques : production d'énergie, électronique et numérique, industrie agroalimentaire, construction, transport, plasturgie, tourisme… (impacts sur le climat, les ressources naturelles, la biodiversité, la santé, les inégalités, etc.)*
> - *Connaître les concepts de durabilité faible et forte, et notamment la notion de non substituabilité des capitaux naturels et financiers*

- Connaître la notion de double matérialité, c'est-à-dire les dépendances de l'entreprise à l'égard de l'environnement (matérialité financière) et ses impacts sur l'environnement (matérialité impact, ou matérialité environnementale et sociale)[283]

[283] BL Evolution, « Double matérialité : comment appréhender ce nouveau principe et quelles implications pour le reporting extra-financier ? »

Système juridique et normatif

- Connaître les principales normes internationales de *reporting* environnemental et social (*soft law,*[284])
  - Global Reporting Initiative[285] (GRI)
  - UN Guiding Principles on Business and Human Rights[286] (UNGP)
  - Principes directeurs de l'OCDE[287]
- Connaître les obligations légales relatives au *reporting* extra-financier (*hard law*)
  - Pacte Vert pour l'Europe (*European Green Deal*[288]), qui oblige à s'appuyer sur des référentiels internationaux, parmi lesquels les UNGP et les principes directeurs de l'OCDE
  - Devoir de vigilance européen[289]

3. Les nouveaux besoins en compétences

a. Adopter une approche systémique et interdisciplinaire

Adopter une approche systémique

- Transcrire dans le contrôle de gestion une approche de l'entreprise ou de l'organisation en tant qu'elle s'inscrit dans des écosystèmes, et dans un système fini aux ressources limitées

Articuler les savoirs de différents champs disciplinaires

- S'appuyer sur une culture scientifique pour comprendre les enjeux écologiques des organisations et les outils d'évaluation environnementale
- Savoir identifier des experts de différents champs disciplinaires et collaborer avec eux pour évaluer la pertinence des données utilisées
- Connaître les partenaires institutionnels capables d'accompagner le contrôleur dans le domaine scientifique : création de données d'impact environnemental (bilan carbone, ACV, empreinte biodiversité, etc.), accompagnement, etc. (par exemple : Ademe, SBTi, etc.)

Discerner les enjeux éthiques et agir de façon éthique

- Se sentir responsable de préserver des capitaux qui ne sont pas que des capitaux financiers mais des capitaux naturels et sociaux
- Comprendre les enjeux éthiques derrière les indicateurs utilisés pour le contrôle de gestion, et les décisions qu'ils vont favoriser

---

[284] Articles 3 et 18 du « Règlement (UE) 2020/852 du Parlement européen et du Conseil du 18 juin 2020 sur l'établissement d'un cadre visant à favoriser les investissements durables et modifiant le règlement (UE) 2019/2088, JO L 198 du 22.6.2020 », 852, consulté le 20 octobre 2022, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32020R0852.

[285] Global Reporting Initiative, consulté le 20 octobre 2022, https://www.globalreporting.org/.

[286] UN Guiding Principles - Reporting Framework, consulté le 22 octobre 2022, https://www.ungpreporting.org/.

[287] OECD, « OECD Guidelines for Multinational Enterprises », consulté le 20 octobre 2022, https://mneguidelines.oecd.org/mneguidelines/; OECD, « OECD Due Diligence Guidance for Responsible Business Conduct », consulté le 20 octobre 2022, https://mneguidelines.oecd.org/due-diligence-guidance-for-responsible-business-conduct.htm.

[288] Favreau, « La taxinomie : redéfinition et contrôle de l'information financière et extra-financière ».

[289] Florian Favreau et Marine Bastiège, « La chaîne de valeur dans la proposition de directive sur le devoir de vigilance des entreprises », *Revue de droit des affaires internationales*, à paraître.

b. Développer un esprit critique pour envisager des futurs souhaitables

Adopter une approche historique et interculturelle

- Adopter une approche historique de la comptabilité et du contrôle de gestion, en s'appuyant sur ses connaissances de l'histoire et l'évolution de ces disciplines et pratiques, pour prendre du recul sur les choix des outils et pratiques (voir par exemple ci-dessous, la dimension politique des choix comptables)

Faire preuve d'esprit critique

- Comprendre les limites de la comptabilité classique et du contrôle de gestion pour rendre compte de la multiplicité des capitaux mis en œuvre par les organisations (capital humain et naturel), pour répondre aux attentes des parties prenantes autres que les financeurs

Envisager des futurs souhaitables et cohérents avec les contraintes physiques

- Analyser les conséquences des actions de l'entreprise à différentes échelles temporelles et spatiales et en considérant les effets indirects, non anticipés ou non désirés (effets rebonds potentiels, changements d'usage, usage non envisagé, etc.)
- Passer d'un paradigme de maximisation du rendement des capitaux économiques à un paradigme de la préservation des capitaux économiques, naturels et humains
- Mener une veille réglementaire pour anticiper les évolutions du contrôle de gestion en lien avec les enjeux écologiques

c. Concevoir la transformation des organisations

Questionner la finalité et l'utilité sociale d'une organisation, d'un produit, d'un service ou d'un outil

- Questionner la finalité du contrôle de gestion. Par exemple, poser la question de l'objectif des indicateurs mis en place dans une entreprise, qui peut être de maximiser la rentabilité pour les actionnaires tout comme d'accompagner la redirection écologique de l'entreprise.
- Identifier la dimension politique des outils de gestion. Par exemple :
    - l'utilisation d'indicateurs quantifiables dans l'évaluation de l'action publique, et le choix de ces indicateurs, est le résultat de rapports de force politiques[290] ;
    - les choix comptables, notamment ceux relatifs au résultat d'une entreprise, qui représentent sa performance, dépendent des acteurs dominants dans le système économique[291].
- Questionner la notion de performance financière et étendre la notion de performance au respect d'un budget écologique en contraction, pour contribuer au maintien des capitaux environnementaux et humains

[290] Contribution de Corine Eyraud. Chiapello et Gilbert, *Sociologie des outils de gestion*.
[291] Collette et Richard, *Comptabilité générale : les systèmes français et anglo-saxons*. Cité par Chiapello et Gilbert, *Sociologie des outils de gestion*.

Inscrire une stratégie ou un modèle d'affaires dans un contexte de contraintes physiques

- Contribuer à l'arbitrage et à la prise de décisions dans une situation complexe, par exemple face à des contradictions dans les différents éléments caractérisant la performance (performance environnementale, économique ou sociale), ou dans une situation d'incertitude
- Piloter des ressources rares et en contraction
- Piloter la transformation écologique d'une organisation, par exemple la réduction de son empreinte carbone, la transformation de son modèle d'affaires pour atteindre des objectifs environnementaux

Maîtriser les outils d'évaluation multicritères et transformer les outils existants

> ***Socle commun***
>
> *La maîtrise des outils d'évaluation environnementale et sociale n'est pas spécifique aux métiers du contrôle de gestion, mais elle est fondamentale pour ces métiers. Les compétences de tronc commun indiquées dans cet encart pourront être approfondies dans des cours de spécialisation.*
>
> - *Interpréter les évaluations environnementales et sociales d'une entreprise, d'un produit, d'un service, d'un procédé (approvisionnement) ou d'un outil (système d'information)*
> - *Évaluer la pertinence des outils d'évaluation environnementale et sociale utilisés : analyse de cycle de vie (ACV) environnementale et sociale, bilan d'émissions de gaz à effet de serre, indicateurs biodiversité, indicateurs ressources, autonomie à l'usage, etc.*
> - *Évaluer la fiabilité et la pertinence des informations utilisées pour une évaluation environnementale et sociale*

- Mobiliser les ressources adéquates pour réaliser un *reporting* extra-financier, une déclaration de performance extra-financière (DPEF), un rapport intégré
- Transformer les outils d'évaluation existants (par exemple les tableaux de bord) via l'ajout de critères écologiques
- Recourir à des sources fiables pour recueillir des données : Base Carbone[292] de l'Ademe, Agence Internationale de l'Energie[293], etc.
- Savoir identifier et utiliser des indicateurs scientifiques (*science-based*) pour le contrôle de gestion : par exemple en s'appuyant sur l'initiative *Science-Based Targets* (SBTi[294])
- Concevoir des outils de suivi et de pilotage pertinents pour accompagner la transformation écologique d'une organisation
- Savoir mobiliser les ressources adéquates pour mettre en place un système de comptabilité écologique dans une organisation, en s'appuyant sur ses connaissances des différents modèles en développement : par exemple les modèles CARE (Comptabilité Adaptée au Renouvellement de son Environnement), LIFTS (Li*mits and Foundations Towards Sustainability*), etc.[295]

---

[292] Ademe, « Base Carbone : Présentation », Bilan GES, consulté le 15 septembre 2022, https://bilans-ges.ademe.fr/fr/accueil/contenu/index/page/presentation/siGras/0.
[293] International Energy Agency (IEA), « Data and statistics », IEA, consulté le 15 septembre 2022, https://www.iea.org/data-and-statistics.
[294] Science Based Targets, consulté le 15 septembre 2022, https://sciencebasedtargets.org/.
[295] Voir la comparaison de plusieurs outils : C3D, Orée, et Orse, « La comptabilité intégrée, un outil de transformation de l'entreprise à la portée de tous ».

d. Agir individuellement et collectivement de manière responsable

Engager ses émotions et prendre en compte celles d'autrui

> ***Socle commun***
>
> *Engager ses émotions en allant sur le terrain, et développer ses capacités d'empathie et de communication, peut être précieux pour agir et susciter l'action.*

Mettre en mouvement un collectif pour transformer les organisations

- Travailler en coordination avec les autres départements de son organisation, de manière transversale
- Maîtriser des techniques d'influence et de conduite du changement pour développer une culture de la performance environnementale et sociale au sein de son organisation

Faire preuve de créativité pour expérimenter

- S'inspirer d'initiatives innovantes : entreprises qui ont changé leur modèle d'affaires, qui ont développé un contrôle de gestion environnemental, etc.[296]
- Développer des solutions innovantes pour le pilotage de transformations écologiques d'organisations qui proposent notamment des innovations organisationnelles ou sociales, par exemple dans le cadre de projets sur des cas concrets. *Par exemple, développer un système de pilotage pour une entreprise qui souhaite réduire sa production en volume*

[296] Pour des études de cas, voir Prophil, « Entreprise et Post-croissance ».